

审计质量标准及影响因素探析 PDF转换可能丢失图片或格式  
，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/451/2021\\_2022\\_\\_E5\\_AE\\_A1\\_E8\\_AE\\_A1\\_E8\\_B4\\_A8\\_E9\\_c53\\_451420.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/451/2021_2022__E5_AE_A1_E8_AE_A1_E8_B4_A8_E9_c53_451420.htm) 审计署自1983年成立

以来，审计工作的影响力越来越大，审计工作的质量和水平成为树立审计形象的重要因素。李金华审计长曾经指出今后几年的审计“应以提升审计成果质量为核心，全面提高审计工作水平”，这表明以审计成果质量为核心的审计质量的重要性，也指明了今后审计工作的重点和方向。那么，何谓审计质量？如何评价审计质量？哪些因素影响审计质量？如何进一步提高审计质量？笔者将从这些方面作些分析和探讨。

一、**审计质量与审计质量评价标准** 在实际工作中，人们理解的审计质量往往是指审计过程中审计方案、审计证据、审计日记、审计工作底稿等技术规范的实施和遵守情况，即《审计项目质量控制办法（试行）》的遵循情况。诚然，这是对审计质量的理解之一，但这种理解过于狭隘，2004年的《审计署优秀审计项目评选办法》将优秀审计项目的评价标准大体分为对《审计项目质量控制办法（试行）》遵循情况和揭露大案要案、促进完善政策制度取得的审计成果两大方面，进一步拓展了审计质量的理解。有人指出审计质量主要包括审计工作质量和审计成果质量两部分（黄道国，2006），这与评选办法对审计质量的理解有异曲同工之处。笔者认为，审计质量是指审计工作的整体状况，应从四个方面加以评价，一是对《审计法》、《国家审计准则》、《审计项目质量控制办法（试行）》等法规和技术规范的遵循情况标准；二是监督职责和服务职能发挥情况标准；三是审计对象认可程度情

况标准；四是社会公众满意情况标准。这四类评判标准与审计质量的关系及相关影响因素可用如下模型图表示：二、审计质量存在的问题及主要影响因素

从模型图可以看出，审计质量的评价标准由17个因素构成，每一因素的微小变化都会引起审计质量的波动。近年来，各级审计机关按照审计署的要求，在提高审计质量方面做了大量工作，审计质量状况有了很大程度的改善，但也存在一些问题，主要表现为：一是部分审计目标未能实现或未能完全实现；二是审计实施过程一定程度偏离《审计项目质量控制办法（试行）》的要求；三是对审计对象的促进作用有限；四是审计信息不能完全满足公众的需求。为什么会产生上述问题，产生这些问题主要是评价标准中的那些因素影响呢？这可以从现阶段政府审计项目实施的逻辑模式来分析。现阶段我国政府审计项目实施的逻辑模式一般为：根据这一逻辑模式,对审计对象信息的了解和掌握直接影响整个项目的运作,因为审计主体与审计对象的信息不对称,影响审计项目目标制定和审计内容及重点的确定,进一步影响审计过程的实施和审计证据的收集,进而影响所查问题深度、定性处理及审计建议的质量，最终影响披露的质量审计信息。所以，影响审计质量的主导因素可归结为：审计主体与审计对象的信息不对称、审计目标的适当性、法规和技术规范的遵循程度、信息披露的广度深度及实效性四个方面。审计主体与审计对象的信息不对称。审计对象的信息包括相关决策信息、经营信息、管理信息、业务信息、财务信息等涵盖审计对象所有活动的信息，对国家审计而言最熟悉也最重要的是财务信息，它是审计对象各类活动的最终反映。全面获取审计对象的相关信息，成为制定具体审计目

标的关键也是后续开展审计的基础。在获取审计信息过程中会存在信息不对称的问题。美国经济学家乔治·阿克洛夫、迈克尔·斯宾塞和约瑟夫·斯蒂格利茨经过对旧车交易市场、保险市场和劳动力市场交易行为的研究，提出了“信息不对称理论”。指出市场交易中参与交易的一方比另一方拥有更多的信息，处于信息优势地位，从而便有利用信息不对称进行欺骗的动机，信息拥有方为牟取自身更大的利益使另一方的利益受到损害。据此，在审计过程中，审计对象拥有的信息往往比审计机关（人员）掌握的信息多，处于优势地位，审计对象在“防审计”甚至“反审计”心理支配下，提供的信息会存在两类问题：一是提供的信息由于行业和项目特性，过于专业，存在理解的难点，对应用判断造成障碍；二是提供的信息不真实、不完整。这两类问题的存在直接影响审计工作的开展，并直接影响对相关问题的判断，最终影响审计质量。如在审计石油行业海外资产的真实完整问题时，首先可能涉及的是海外石油产量分配的专业问题，在产品分成、许可证制、风险服务等不同的合约模式下，分配原油的基础和最终得到的原油量是不同的；其次是一些基础资料在海外的问題，这些专业问题和资料的完整性问题不解决将直接影响对海外资产审计的判断。

审计目标的适当性。审计目标包括国家政治发展层次的目标和经济建设层次的目标。国家政治发展层次的目标就是审计通过其自身特有的工作方式促进国家民主法制建设，这是由“现代国家审计是民主与法制的产物，更是推动民主与法制的工具，是在法律框架下对政府及国营事业运转的成果与效益进行检查与评价的一项专业活动。”（李金华，2003），这一论断引申出的。经济建设层次

的目标就是通过审计发现存在的问题、提出完善制度政策层面的建议，为国家经济建设的宏观调控服务，这是由审计是行使国家经济监督职能而得出的逻辑结论。无论是政治发展层次还是经济建设层次的目标，最终都要分解到一个个具体行业、单位和项目的审计工作中，通过具体项目、具体单位和行业的审计来达到细化前述两个层次的目标，通过审计过程掌握的信息，将共性的问题从体制、制度、政策层面分析问题产生的原因，并提出可行的政策制度建议，推动相关主管部门出台规范和调整问题的新的制度，乃至推动国家立法、司法机关将可行的政策建议上升为法律法规，作为国家意志而固定下来，推动完善民主和法制建设。因此，国家政治发展层次的目标和经济建设层次的目标落脚点都是具体审计项目的审计目标实现程度上，制定切实可行的具体审计项目的审计目标将直接影响宏观审计目标的实现程度。因此，审计目标在整个审计工作中处于统帅地位，审计目标制定是否科学、定位是否准确，直接关系到审计的组织方式、方法是否正确，内容是否全面、适当，重点是否突出，进而直接关系到审计质量。如现阶段中央转移支付资金已成为地方各级财政财力的重要组成部分，在开展中央转移支付资金专项审计调查时，将审计目标之一定为通过揭露现行转移支付制度存在的问题，提出解决和完善中央转移支付制度的政策建议，这一目标从经济建设层次来说是为宏观经济政策的调整服务，从国家政治发展层次来说是将可行的政策建议制度化、完善民主法制建设。提出这一目标从出发点来说是好的，但中央转移支付资金本身具有管理部门多头、资金性质多样的特点，这一目标不可能一触而蹴，因此在实际工作中将这一

目标细化为完善支农资金转移支付政策目标等多个子目标，则更具操作性。法规和技术规范的遵循程度。自1994年《审计法》颁布以来，先后发布了一系列审计规范和审计准则，其中2004年开始实施的《审计机关审计项目质量控制办法（试行）》，从审计方案、审计证据、审计日记、审计工作底稿、审计档案、审计责任等方面做了技术性的规范要求。这一控制办法的规范性要求为提高审计质量奠定了坚实的基础，但现在审计署统一组织的审计项目多是较大型项目，参与人员多，审计项目管理级次多，影响审计信息传递，也影响对审计现场的监督，造成审计项目现场实施过程存在一些问题，主要表现为：一是审计对象提供信息不完整、不真实及信息的专业特性，影响审计实施方案的针对性，审计实施方案不能完全符合审计对象的实际；二是审计人员的胜任能力及故意行为，回避部分审计方法和程序的实施，进而影响审计证据质量；三是对外聘人员现场审计质量在授权制度不严密的情况下，将失去监督。执行审计技术规范存在的这些问题，将直接影响审计质量，实施方案的针对性不强直接影响审计内容和重点的实施，对审计目标的实现情况造成影响；审计方法和程序的不足直接影响问题的查深查透；审计实施方案的总体不足和查证问题的个体不足，最终影响审计报告问题定性、问题处理和审计意见的针对性，也影响审计信息披露的质量。信息披露的广度、深度及实效性。《宪法》第九十一条规定了审计机关的职责是“对国务院各部门和地方各级政府财政收支，对国家财政金融机构和企业事业组织的财务收支，进行审计监督”，《审计法》第十六条到第三十条，进一步细化了审计机关的职责，审计监督范围涉及各级

政府预算执行和决算及其他财政收支、国有企业、国有金融机构、国有及国有控股的投资项目及各类专项资金等内容。这些审计对象和内容都是各级政府及相关部门行使职能开展业务的主要活动内容，涉及与公众密切相关的公共财政支出和公益事业的运营状况，这些审计项目披露的信息成为公众了解政府运行及审计工作情况的重要信息渠道和来源。审计信息披露包括披露的广度、深度和时效性，披露的广度指各级审计机关实施的审计项目中披露审计结果信息的项目数，披露的深度指审计信息的披露完整和全面程度，披露的时效性指审计结果信息在审计项目完结后披露的时间长度界限。根据审计信息披露的广度、深度和时效要求，除含有国家和商业秘密的内容外，已完成的审计项目要及时全面披露相关信息，让公众充分行使知情权，了解相关信息。随着审计公告制度的推行和逐步完善，审计工作更加透明化和公开化，也为发布审计信息提供了渠道，审计信息这三个方面的要求将成为社会公众衡量审计质量的重要尺度。

### 三、提高审计质量的对策

提高审计质量，应从管理入手。李金华审计长强调审计工作下一步的工作重点就是要加强审计管理，而与审计质量密切相关的管理，应从项目计划、项目过程、项目终结三个层次抓好管理。

#### 审计项目计划管理

项目计划的制定是为完成审计目标服务的，要紧紧围绕审计目标，在总体目标既定的基础上，要将审计目标分解到阶段性审计规划和年度审计计划中。为此，审计署紧紧围绕国家政治、经济建设的中心任务，提出阶段发展的工作计划，先后制定了《2003至2007年审计工作发展规划》和《2006至2010年审计工作发展规划》。在《2006至2010年审计工作发展规划》中提出今后

五年审计工作的目标是：进一步加强审计工作法制化、规范化、科学化建设，积极构建与社会主义市场经济体制相适应的中国特色审计监督模式。与此目标相适应，《2006至2010年审计工作发展规划》还提出今后的主要工作任务是全面推进效益审计，促进转变经济增长方式，提高财政资金使用效益和资源利用效率、效果，建设资源节约型和环境友好型社会；充分发挥审计监督在宏观管理中的作用，注重从政策措施以及体制、机制、制度层面发现问题并提出审计意见和建议，促进深化改革，加强宏观管理。这些目标和任务要求在年度行业和项目审计中充分得到贯彻和执行，因此在制定年度项目计划时要结合总的审计目标、阶段性的审计工作目标及工作任务要求，做好三方面的工作：一是加强制定审计计划前的调研，明确哪些审计工作贴近改革和经济发展大局，贴近党委、政府的工作中心，贴近社会大众关心的热点焦点问题；二是明确哪些审计项目能为完成审计目标服务，从而选定拟审计的行业和项目；三是制定审计计划时，根据总的审计目标、阶段性的审计工作目标及工作任务要求，结合具体行业和项目情况，进一步细化审计目标，提出的审计目标要有宏观性、针对性和科学性。

项目过程管理。项目过程管理主要针对审计现场实施《审计项目质量控制办法（试行）》（六号令）开展，重点抓好四个环节，对审计质量实行现场全过程控制和管理。

一是实施方案制定。制定目标明确、重点突出、针对性强的实施方案，关键是要充分占有审计项目的信息，这些信息主要包括：从各类会议记录中获取重大事项和决策类信息，从日常行文中获取的日常经营管理的事务类信息，从业务核算体系获取的业务类信息，从审计报告

、财务报表及银行帐户获取的财务类信息，对这些信息进行综合分析，如运用前后时期总量指标、结构比例指标、比率指标等对比分析，运用财务数据与业务数据的关联分析，充分掌握全局，发现异常，制订详实的实施方案，明确审计目标，细化审计内容，突出审计重点。二是审计方法环节。针对实施方案的内容和重点，采用分析性复核、比率分析、结构分析、座谈、外调等审计方法、对审计发现的重大违法违纪问题 and 经济案件线索，按照“是什么，为什么，怎么样，怎么办”的程序步骤，查深查透。并把这一过程在审计证据和底稿中再现和反映出来，使审计证据充分适当，审计工作底稿记录真实，内容完整，定性准确、结论明确。三是审计底稿证据复核。按照审计组复核、审计业务处复核、法制机构复核的三级复核程序，从事实的清晰程度、审计证据的充分性适当性、数据准确性、定性准确性、法规恰当性、处理意见的适当性进行全面的复核。针对现行的及时上报重要审计情况的制度要求及审计组存在外聘人员的客观实际，及时做好审计现场的授权管理，并尽可能将复核关口前移。在《审计项目质量控制办法（试行）》中明确规定审计组组长的职责要“督导审计人员收集审计证据工作，审核审计证据。发现审计证据不符合要求的，应当责成审计人员进一步取证。”目前，审计项目的审计组长一般是审计机关的分管领导，这就决定审计组长不可能对审计人员的工作情况进行逐一复核，因此现场的授权管理职责落实情况将直接影响审计质量。四是报告编制。审计项目现场结束，进入审计报告的编制阶段，要从审计评价、问题定性、问题表述、法规引用、处理意见、审计建议等方面逐一分析提炼，针对存在的问题



提出对策和建议，从微观层面，是促进具体审计对象完善解决某类问题；从宏观层面，是为党政领导宏观决策提供依据，为完善某类问题的政策制度服务。项目终结管理。现场结束并不代表审计项目的终结，根据审计现场收集的资料，针对发现的问题，结合审计目标及以前年度相关审计项目审计情况提炼审计信息，是审计项目终结管理的重要内容。这里的审计信息主要包括三类：一是反映重大问题的审计简报；二是针对特定类别问题提出政策建议的专题报告；三是以审计项目为依托开展研讨的理论文章。《审计署2006年至2010年审计工作发展规划》要求“加强审计成果的综合分析和开发利用，实现信息资源共享，提高审计信息利用的层次和水平”，对审计成果的开发利用提出了明确要求。充分利用审计成果，提高审计质量，要着重加强以下三个意识：一是分析总结意识。前文已分析《宪法》、《审计法》赋予和细化了审计机关的职责，因此，依法履行职责，提供审计信息，满足公众对审计信息的需求，是审计机关的责任和义务。因此，除了现场审计外，对审计获取的资料进行综合分析和提炼，及时反映存在的问题、提出解决问题的对策，为宏观决策服务，既是体现审计工作价值的渠道，也是公众获取审计工作相关信息的重要途径。有了对审计工作的分析总结意识，才有让审计工作发挥更大作用的基础。二是质量意识。李金华审计长一再强调审计质量是审计工作的生命线。这种重要性体现在审计成果上，归根结底是体现在各种形式的审计信息质量上。审计署实施审计结果公告制度以来，为公众了解审计工作状况提供了渠道，为达到更好地为公众服务的目的和要求，保证审计信息的质量是审计工作发挥作用的关键

，审计信息质量的高低也直接影响其发挥作用的强弱。近年来“审计风暴”的出现，就是审计信息渠道通畅、审计信息质量提高的极好例证。三是作用意识。审计信息既是审计机关反映其工作状况的平台，也是相关部门和社会公众了解审计工作的渠道，更是国家民主和法制建设的具体体现。审计信息作用可归结为：披露问题的监督震慑作用、完善制度政策的宏观服务作用、通报审计工作情况的信息传递作用。要充分发挥这些作用，必须通过顺畅信息渠道，如审计结果公告制度，及时公布审计信息，调动相关部门和社会群体监督力量的参与性和积极性，共同推动审计工作发展和国家制度建设。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)